



## **Procedimento commissione tributaria provinciale: atti impugnabili**

**Autore :** Edizioni Simone

**Data:** 27/04/2019

*Il procedimento dinanzi la commissione tributaria provinciale e le questioni relative ai singoli atti impugnabili.*

Per quanto riguarda l'avviso d'accertamento, opportunamente il Ministero nella citata circolare n. 98/E/96, ha precisato che «la legislazione attuale fa riferimento all'atto di



accertamento, adoperando espressioni sempre omogenee per significato, ma letteralmente differenziate fra loro. A tal fine occorre considerare, per le imposte sui redditi, «l'avviso di accertamento» (art. 42 del d.P.R. 600/1973); per l'Iba, la «rettifica delle dichiarazioni» ovvero «l'accertamento induttivo» (articolo 54 del d.P.R. 633/1972); per l'imposta di registro, «l'avviso di notifica e di liquidazione della maggiore imposta» (art. 52 del d.P.R. 131/1986); per l'Invim, «l'**accertamento imponibile**» (ex art. 20 del d.P.R. 643/1972)».

## Cos'è l'avviso di liquidazione del tributo?

L'**avviso di liquidazione del tributo** è, com'è noto, l'atto che si pone nella fase intermedia fra il procedimento di accertamento e quello di riscossione, e ha la funzione di quantificare la pretesa fiscale accertata ed eventualmente consolidata.

Il provvedimento che irroga le **sanzioni** ha, ovviamente, per oggetto sanzioni tributarie di natura amministrativa. Come chiarito dal Ministero nella predetta circolare, anche quando tali «sanzioni siano comminate con lo stesso provvedimento di accertamento o di liquidazione, detto provvedimento mantiene una autonomia concettuale e una specifica rilevanza ai fini dell'impugnazione dell'atto, per cui l'impugnazione dell'accertamento non può comprendere di per sé anche quella del provvedimento «de quo» se il ricorrente non lo abbia specificamente contestato».

Va, inoltre, evidenziato come, a seguito della riforma del **sistema sanzionatorio tributario**, l'art. 16 del d.lgs. 472/1997 ha previsto che gli uffici o l'ente locale non possano irrogare una sanzione c.d. formale non incidente sulla determinazione del tributo se non procedono alla previa notifica di un atto di contestazione della violazione. Tale atto, in base a quanto testualmente previsto da detta disposizione, potrà esso stesso essere oggetto d'impugnazione dinanzi la Commissione tributaria se il **contribuente** decide di non definire, ovvero di non inoltrare **deduzioni difensive** all'ufficio che ha emanato l'atto stesso.

Quanto al ruolo e alla cartella di pagamento, va evidenziato che, con il chiaro intento di dare maggiore tempestività e certezza all'**attività di riscossione**, il legislatore della riforma, in aderenza al criterio di delega contenuto al n. 1), lett. h), dell'art. 1 della legge 337/1998, ha eliminato l'obbligo previsto per i concessionari dal «vecchio» d.P.R. 602/1973 di procedere alla notifica dell'avviso di mora, assolvendo la sola cartella alla duplice funzione di avviso di pagamento e di mora.

Ai sensi dell'art. 25 del d.P.R. 602/1973, come risultante dalle modifiche apportate dal d.lgs. 46/1999, la cartella di pagamento, redatta in conformità al modello approvato



(anche per le entrate diverse dalle imposte sui redditi) con decreto del ministero delle Finanze del 28 giugno 1999, deve contenere anche l'intimazione a adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata.

## Definizione legislativa di ruolo

Il ruolo ha una sua precisa **definizione legislativa**, posto che, per il vigente testo dell'art. 10 lett. b) del d.P.R. 602/1973, è «l'elenco dei debitori e delle somme da essi dovute formato dall'ufficio ai fini della **riscossione** a mezzo del concessionario» e che per l'art. 11 del medesimo d.P.R., «nei ruoli sono iscritte le **imposte**, le sanzioni e gli **interessi**».

A norma del successivo art. 12, l'**ufficio competente** «forma ruoli distinti per ciascuno degli ambiti territoriali in cui i concessionari operano. In ciascun ruolo sono iscritte tutte le somme dovute dai contribuenti che hanno il domicilio fiscale in comuni compresi nell'ambito territoriale cui il ruolo si riferisce»; nel ruolo «devono comunque essere indicati il numero del **codice fiscale del contribuente**, la specie del ruolo, la data in cui il ruolo diviene esecutivo e il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione, anche sintetica, della pretesa; in difetto di tali indicazioni non può farsi luogo all'iscrizione».

Dai riprodotti dati normativi discende che il «ruolo» è un **atto amministrativo impositivo** proprio ed esclusivo dell'ufficio competente (cioè dell'ente creditore impositore), quindi «atto» che, siccome espressamente previsto e regolamentato da norme legislative primarie, deve ritenersi tipico sia quanto alla forma che quanto al contenuto sostanziale.

In quanto **titolo esecutivo**, il ruolo sottoscritto dal capo dell'ufficio o da un suo delegato, giusta il dettato del primo comma dell'art. 24 d.P.R. 602/1973, viene consegnato «al concessionario dell'ambito territoriale cui esso si riferisce»: pertanto, non solo è atto proprio ed esclusivo dell'ente impositore (mai del concessionario della riscossione), ma, nella progressione dell'iter amministrativo di imposizione e riscossione, precede ogni attività del concessionario, della quale costituisce presupposto indefettibile.

Il **concessionario della riscossione**, a sua volta, in forza del ruolo ricevuto, redige «in conformità al modello approvato» (oggi dall'Agenzia delle Entrate e non più con decreto del Ministero delle finanze del 28 giugno 1999) la cartella di pagamento.



## Avviso di mora

Ai sensi dell'art. 25 del d.P.R. 602/1973, come risultante dalle modifiche apportate dal d.lgs. 46/1999, la cartella di pagamento deve contenere anche l'intimazione a adempiere l'**obbligo risultante dal ruolo** entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà ad **esecuzione forzata**.

L'**avviso di mora**, pertanto, che, in base al previgente art. 43 del d.P.R. 602/1973 rappresentava il prodromo dell'avvio della procedura di esecuzione forzata, è stato soppresso dall'art. 16 del d.lgs. 46/1999 con effetto dal 1° ottobre 99.

L'art. 19 del d.lgs. 546/1992 elenca espressamente tra gli «atti impugnabili» (quindi da impugnare necessariamente per **evitare la cristallizzazione** irreversibile di quel determinato momento del complessivo iter di imposizione e/o riscossione), alla lett. d) del primo comma, «il ruolo e la cartella di pagamento», mentre la seconda parte del primo comma dell'art. 21 del medesimo d.lgs. 546 dispone espressamente che «la notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo».

Da tali disposizioni si evince che il ruolo è un atto che va notificato e la sua notificazione coincide con quella della cartella di pagamento, inoltre, si tratta di un **atto impugnabile** e il termine iniziale per calcolare i «sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato» (fissati a espressa «pena di inammissibilità» dalla prima parte del medesimo art. 21 per l'impugnazione di qualsiasi «atto impugnabile») coincide con quello della «notificazione della cartella di pagamento»; entro il suddetto termine, pertanto, il **debitore** può impugnare entrambi gli atti («ruolo» e «cartella di pagamento») contemporaneamente, ovvero anche solo uno dei due che ritenga viziato, con l'ovvio corollario che la **nullità di un atto** non comporta quella degli atti precedenti né di quelli successivi che ne sono indipendenti e quindi che la **nullità della cartella di pagamento** non comporta necessariamente quella del ruolo, mentre la nullità del ruolo determina necessariamente la nullità anche della **cartella di pagamento**, essendo, quest'ultima, giuridicamente fondata su quel ruolo e, pertanto, dipendente dallo stesso.

## Estratto di ruolo

Il documento denominato **estratto di ruolo**, non è invece specificatamente previsto da alcuna disposizione di legge vigente.

Esso, che viene formato e consegnato soltanto su **richiesta del debitore**, costituisce



semplicemente un «elaborato informatico formato dall'esattore... sostanzialmente contenente gli ...elementi della cartella...» (Cfr. Consiglio di Stato, IV, n. 4209 del 2014).

Da quanto sopra esposto emerge con sufficiente chiarezza la differenza sostanziale tra «ruolo» ed «estratto di ruolo» (termini talvolta impropriamente utilizzati come sinonimi): il ruolo è un provvedimento proprio dell'ente impositore, quindi, un atto potestativo contenente una pretesa economica dell'ente suddetto, mentre, l'estratto di ruolo è solo un documento formato dal concessionario della riscossione, che non contiene (né, per sua natura, può contenere) alcuna **pretesa impositiva, diretta o indiretta**.

L'**inidoneità dell'estratto di ruolo** a contenere qualsivoglia pretesa impositiva, diretta o indiretta, comporta indiscutibilmente la non impugnabilità dello stesso in quanto tale, innanzitutto per la assoluta mancanza di interesse del debitore a richiedere e ottenere il suo annullamento giurisdizionale, non avendo, infatti, alcun senso l'eliminazione dal mondo giuridico del solo documento, senza incidere su quanto in esso rappresentato.

Quindi, anche se si esclude l'**interesse del richiedente ad impugnare l'estratto di ruolo**, può sussistere un interesse del medesimo ad **impugnare il contenuto** del documento stesso, ossia gli atti che nell'estratto di ruolo sono indicati e riportati.

Ferma restando la non impugnabilità dell'estratto di ruolo, per i motivi suindicati, tale documento potrebbe però rappresentare il mezzo attraverso il quale il contribuente viene a conoscenza della cartella e del relativo ruolo.

In questo caso ci troveremmo di fronte ad un problema di mancata o invalida notifica.

Pertanto, qualora il **contribuente** sia venuto a conoscenza dell'esistenza della cartella attraverso l'estratto di ruolo e non attraverso (valida) notifica della medesima, come si dovrebbe procedere? La sentenza della Cassazione SS. UU. n. 19704 depositata il 2 ottobre 2015 ha statuito che «è ammissibile l'impugnazione della cartella (e/o del ruolo) che non sia stata (validamente) notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal **concessionario**, senza che a ciò sia di ostacolo il disposto dell'ultima parte del terzo comma dell'art. 19 d.lgs. 546/1992, posto che una lettura costituzionalmente orientata di tale norma impone di ritenere che la ivi prevista impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato non costituisca l'unica possibilità di far valere l'**invalidità della notifica** di un atto del quale il contribuente sia comunque legittimamente venuto a conoscenza e pertanto non



escluda la possibilità di far valere tale invalidità anche prima, nel doveroso rispetto del **diritto del contribuente** a non vedere senza motivo compresso, ritardato, reso più difficile ovvero più gravoso il proprio accesso alla tutela giurisdizionale quando ciò non sia imposto dalla stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo rispetto ai quali si ponga un concreto **problema di reciproca limitazione**».

## Ipoteca e fermo

Non sono, invece, immediatamente impugnabili le comunicazioni che contengano (come, ad esempio, quelle previste dal comma 3 dell'art. 36bis del d.P.R. 600/1973 e dal comma 3 dell'art. 54bis del d.P.R. 633/1972) un invito a fornire eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi, che manifestano una volontà impositiva ancora in itinere e non formalizzata in un atto definitivo annullabile solo in via di autotutela o attraverso l'**intervento del giudice** (Cass. SS. UU. sent. n. 16293/2007).

A seguito della novella normativa dell'art. 19 del d.lgs. 546/1992, ad opera della l. 248/2006, tra gli **atti impugnabili** dinanzi alle Commissioni tributarie, figurano anche l'ipoteca ed il fermo di beni mobili registrati.

Tale disposizione, tuttavia, all'indomani dalla sua entrata in vigore, ha suscitato non pochi dubbi interpretativi, come per esempio, se sia impugnabile il provvedimento di iscrizione di fermo o ipoteca, oppure il suo relativo «preavviso», unico atto con il quale il contribuente viene effettivamente a conoscenza della prossima **adozione del provvedimento** stesso.

A tal riguardo, la dottrina ritiene che «nell'ambito dei «preavvisi» bisogna distinguere fra i preavvisi di accertamento (o di cartella esattoriale) e i **preavvisi di riscossione**.

Se la Amministrazione, come accade per gli avvisi «bonari» di cui all'art. 36-bis del d.P.R. 600 del 29 settembre 1973, e che precedono la cartella, comunica al **contribuente** di avere ipotizzato una certa pretesa e lo invita a fornire spiegazioni, giustificazioni o quant'altro possa indurla a mutare opinione, siamo di fronte ad un «preavviso» (non impugnabile) di **atto impositivo**; se, invece, gli comunica una pretesa definita invitando «bonariamente» il contribuente a pagare per **evitare gli atti esecutivi**, siamo di fronte ad un avviso di pretesa fiscale, accompagnato da «un invito al pagamento e preavviso di atti esecutivi»; perciò l'atto è impugnabile.»

Nel caso dei cosiddetti preavvisi di fermo, è bene precisare che la normativa non contemplava, prima della modifica operata dal d.l. 69/2013, alcun atto preventivo da



inviare necessariamente all'interessato.

Il c.d. preavviso di fermo era, infatti, un istituto previsto solo dalla Direzione Centrale dell'Agenzia delle Entrate che con nota 9 aprile 2003, n. 57413, aveva segnalato l'opportunità che «l'iscrizione del fermo sul veicolo fosse preceduta da un preavviso, contenente un ulteriore invito a pagare le somme dovute...entro i venti giorni, decorsi i quali, il preavviso stesso assumerà il **valore di comunicazione di iscrizione di fermo**».

Adempimento ribadito nella risoluzione n. 2/E del 9 gennaio 2006 della Agenzia delle Entrate, essa, infatti, sostiene che, i preavvisi di fermo costituiscono un vero e proprio atto di applicazione del fermo, in cui si lascia un breve spazio temporale al contribuente non per controdedurre, ma per **provvedere al pagamento**.

La giurisprudenza di legittimità aveva poi ritenuto che anche il **preavviso di fermo** costituisse atto impugnabile innanzi al giudice nelle forme dell'opposizione all'esecuzione o agli atti esecutivi, trattandosi, comunque, di un provvedimento in grado di riverberare effetti nocivi sul patrimonio del destinatario.

Quest'approdo giurisprudenziale appare rinforzato, dal 21 agosto 2013, data di entrata in vigore della legge 98/2013 che ha convertito il d.l. 69/2013, con cui il legislatore ha previsto come unica comunicazione recettizia da inviare al proprietario il preavviso, di cui all'art. 86, comma 2 del d.P.R. 602/1973.

Il legislatore ha, di fatto, realizzato una sorta di trasformazione in legge della prassi amministrativa costituita dall'obbligo di **notificare il preavviso di fermo**.

Così, come anticipato, dal 21 agosto 2013, la procedura di iscrizione di fermo fiscale si formalizza con la mera **notifica al trasgressore** di una **comunicazione preventiva** contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà eseguito il fermo, senza necessità di ulteriori comunicazioni.

L'avviso deve anche specificare che l'**iscrizione del fermo** è evitabile dimostrando, entro gli stessi 30 giorni utili per pagare, che il bene mobile (per es. l'auto) è funzionale all'attività di impresa o professionale.

Il **contribuente**, a questo punto, ha a sua disposizione la via giudiziaria e quindi non si può sostenere che egli difetti di un «interesse attuale» ad impugnare simile «preavviso»; tanto più se si considera che, quando la controversia verrà discussa davanti alla **giustizia tributaria**, i trenta giorni saranno presumibilmente decorsi e



quindi l'interesse sostanziale del contribuente sarà addirittura già leso.

In senso conforme a tale orientamento dottrinale, che riconosce l'impugnabilità degli atti di «preavviso» di fermo e ipoteca, si sono espresse anche la CTP di Torino, con la sent. n. 15/2008 e la CTP di Bari, con la sent. n. 25/2007.

Deve segnalarsi, tuttavia, che la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 8890 del 14 aprile 2009, si è invece espressa, in senso del tutto contrario rispetto a tale orientamento, ribadendo quanto preventivamente stabilito con la sent. n. 20301/08, ossia che «la **comunicazione preventiva** di fermo amministrativo (c.d. preavviso) di un veicolo, notificata a cura del concessionario esattore, non arrecando alcuna menomazione al patrimonio — poiché il presunto debitore, fino a quando il fermo non sia stato iscritto nei pubblici registri, può pienamente utilizzare il bene e disporne — è atto non previsto dalla sequenza procedimentale dell'**esecuzione esattoriale** e, pertanto, non può essere autonomamente impugnabile ex art. 23 l. 689/1981, non essendo il destinatario titolare di alcun interesse ad agire ai sensi dell'art. 100 c.p.c.».

Tale orientamento è stato del tutto ribaltato già a partire dal 2010, quando le SS.UU. della Suprema Corte, con la sentenza n. 11087 del 7 maggio 2010, hanno osservato che, il preavviso di fermo amministrativo, che riguardi una pretesa creditoria dell'**ente pubblico** di natura tributaria, è impugnabile innanzi al giudice tributario, in quanto atto funzionale a portare a conoscenza del contribuente una determinata pretesa tributaria, rispetto alla quale sorge, ex art. 100 c.p.c., l'**interesse del contribuente** alla tutela giurisdizionale per il **controllo della legittimità** sostanziale della pretesa impositiva.

La stessa Corte di Cassazione, nel corpo della sentenza appena citata, prende le distanze dalle pronunce precedenti affermando che, «quanto alla specifica e diretta impugnabilità del preavviso del fermo, non ignora il Collegio che taluni arresti, anche recenti (Cass. Sez. II, 20301/2008, 8890/2009) hanno escluso la impugnabilità del provvedimento per carenza di interesse, ma tale indirizzo deve ritenersi superato dall'intervento di queste SS. UU.

Secondo il quale «Il preavviso di fermo amministrativo d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, ex art. 86, che riguardi una pretesa creditoria dell'ente pubblico di natura tributaria è impugnabile innanzi al giudice tributario, in quanto atto funzionale a **portare a conoscenza del contribuente** una determinata pretesa tributaria, rispetto alla quale sorge ex art. 100 c.p.c., l'interesse del contribuente alla tutela giurisdizionale per il controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva, a nulla rilevando che detto preavviso non compaia esplicitamente nell'elenco degli atti impugnabili contenuto nel d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, in quanto tale





elencazione va interpretata in senso estensivo, sia in ossequio alle norme costituzionali di **tutela del contribuente** e di **buon andamento della P.A.**, che in conseguenza dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la L. 28 dicembre 2001, n. 448»» (Cass. 10672/2009).

Per quanto attiene, infine, ai motivi che possono essere dedotti contro tali provvedimenti, la dottrina ritiene che vi rientrino in primo luogo quelli che coinvolgono i requisiti di validità formale del titolo. «Entrano dunque in gioco i vizi (o la omissione) della notifica della **cartella di pagamento** o le ragioni che possono determinare la perdita di efficacia di simile atto. Si ricordi, ad esempio, che secondo la giurisprudenza di merito, la comunicazione con cui l'ente preposto alla riscossione manifesta l'intenzione di procedere al «fermo amministrativo» di un autoveicolo è illegittima ove sia decorso oltre un anno dalla **notifica della cartella di pagamento** ed il concessionario alla riscossione non abbia preventivamente notificato avviso di pagamento ai sensi del d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46.».

Può, inoltre, accadere che sia venuto meno il titolo presupposto della cartella di pagamento, ed anche questa circostanza assume immediato rilievo, senza che occorra un formale atto di revoca da parte dell'ente impositore. Ciò in quanto il concessionario alla riscossione è «persona indicata dal creditore cui può essere fatto il pagamento» (art. 1188 c.c.), e perciò subisce automaticamente gli effetti riflessi del giudicato formatosi nei confronti del creditore medesimo (anche se non chiamato nel giudizio); quindi, ove il giudice riduca (e, a maggior ragione, ove annulli) la **pretesa tributaria** dell'ente impositore, il concessionario alla riscossione deve direttamente procedere alla riduzione (o all'annullamento) della richiesta contenuta nel ruolo senza chiedere all'ente impositore la riduzione del ruolo stesso (Cass. sent. n. 21222 del 29 settembre 2006, in «il fisco» n. 42/2006, fascicolo n. 1, pag. 6580).

Non è poi necessario il **passaggio in giudicato della sentenza** che annulli il titolo presupposto della cartella di pagamento, giacché anche la semplice sospensiva ex art. 47 del d.lgs. 546/1992 sottrae all'atto della Amministrazione la sua potenzialità di titolo esecutivo e dunque rende impossibile qualunque atto prodromico o cautelare in vista della esecuzione del titolo stesso.

Più delicato è stabilire in quale misura possano entrare in gioco i vizi propri dell'**atto di imposizione del fermo** o dell'**ipoteca** e, in particolare, se il giudice possa prendere in esame e valutare la adeguatezza del mezzo rispetto all'entità del credito.

Il problema appare meno complesso in riferimento agli atti di **imposizione di ipoteca**. È la legge stessa, infatti, a stabilire che l'ipoteca deve essere iscritta per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito per cui si procede; ed



appare ovvio che se uno (o più) beni ipotecati appaiano sufficienti per garantire la somma in questione non sia consentito sottoporre ad ipoteca ulteriori beni.

Detta misura cautelare può essere adottata solo per **debiti** nel complesso superiori alla soglia dei ventimila euro. Inoltre, prima di procedere con l'ipoteca, così come nel caso del fermo amministrativo, al debitore deve essere notificata una comunicazione preventiva che annunci l'intenzione, ad opera di Equitalia, di avvalersi dello strumento in esame, qualora le somme non vengano pagate entro i successivi trenta giorni. La comunicazione di iscrizione ipotecaria è un requisito di legittimità della medesima, e costituisce **atto impugnabile** in Commissione tributaria.

Il d.l. 69/2013 (c.d. «Decreto del fare»), ha apportato diverse modifiche all'istituto dell'ipoteca, atteso che, in origine, il pignoramento immobiliare, in ambito esattoriale, non poteva essere assunto per crediti inferiori agli ottomila euro. Dopo varie pronunce, anche contrastanti, delle Commissioni tributarie, la Corte di Cassazione a Sezioni Unite (sentenza 4077 del 2010), in maniera alquanto lapidaria, aveva affermato che siccome l'ipoteca è necessariamente preordinata all'espropriazione forzata, anch'essa avrebbe dovuto sottostare al limite degli ottomila euro.

Il Legislatore, con un complesso e variegato excursus normativo, aveva recepito l'indicazione della Cassazione, ovvero: ipoteca e pignoramento immobiliare devono sottostare ai medesimi limiti. Pertanto, nel sistema ante d.l. 69/2013, sia l'ipoteca sia il pignoramento non avrebbero potuto essere disposti per debiti nel complesso inferiori al nuovo limite di ventimila euro. Ora, c'è stato un netto cambiamento di tendenza, posto che, da un lato, il decreto ha modificato l'art. 76 del d.P.R. 602/1973, innalzando il limite per il **pignoramento immobiliare** a centoventimila euro, dall'altro, ha cambiato il testo dell'art. 77 del d.P.R. 602/1973, sancendo che l'ipoteca può essere adottata anche se non sono «ancora» presenti i **requisiti per il pignoramento**.

## Fermo auto

Bisogna poi ricordare che, sempre per effetto del d.l. 69/2013, il **pignoramento**, a prescindere dall'entità del debito, è vietato per l'unica **casa di abitazione del debitore**, se questi vi risiede anagraficamente, fatta eccezione per le case di lusso.

Allora, anche in questo caso, si verifica un «**doppio binario**» che rende legittima l'ipoteca ma non il pignoramento, sempre che, ai fini dell'ipoteca, il debito sia superiore alla soglia dei ventimila euro, rimasta invariata.

Più delicate appaiono le questioni in riferimento al fermo auto, ossia a una misura che



deve essere riportata alla funzione cautelare di **garanzia del credito** assegnatale dalla legge ancorché — almeno nella realtà sociale di ogni giorno — prevalga una funzione punitiva della morosità e quindi di coazione al pagamento.

Sotto un profilo strettamente giuridico, si deve però considerare il **fermo auto** esclusivamente in relazione agli scopi di garanzia, e dunque sembra che l'esattore debba spiegare perché ha fatto ricorso al fermo auto e non a un'ipoteca (sull'auto stessa o su immobili); mentre al contribuente debba essere consentito dedurre la inutilità della misura (ad esempio, quando investa un'**autovettura** assicurata contro il furto ed eventi distruttivi, o quando il contribuente disponga di immobili), o la sua eccessività, quando coinvolga più mobili registrati, ancorché uno solo di essi sia sufficiente a garantire il credito.

Mi pare perciò di condividere l'affermazione contenuta nella sentenza n. 192/59/07: «il cosiddetto «preavviso di fermo amministrativo» deve contenere la indicazione degli atti presupposti (nonché degli atti interruttivi della **prescrizione del credito** vantato dalla Pubblica Amministrazione) ed essere adeguatamente motivato in ordine alle ragioni che hanno indotto il concessionario a scegliere quel tipo di provvedimento rispetto a tutti gli altri possibili per il recupero delle somme richieste; alla proporzionalità tra la somma richiesta e la gravità della misura adottata, tenuto conto del 'profilo' del contribuente rapportato alle sue capacità patrimoniali, al contesto economico di riferimento ed alla sua **capacità reddituale** (art. 7 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472).»

Ritengo, infine, che la sostanziale unitarietà del provvedimento di fermo auto ne importi la caducazione anche nel caso in cui venga a cadere uno solo dei crediti che l'esattore ha garantito con il provvedimento, pur permanendo la facoltà dell'esattore di **rinnovare il fermo** a sostegno di una pretesa più ristretta» (1).

## Operazioni catastali

Gli atti relativi alle **operazioni catastali** sono quelli riguardanti la intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo, nonché la consistenza, il classamento delle singole unità urbane e l'attribuzione della rendita catastale.

Con riferimento a tali atti, la Suprema Corte ha avuto modo di precisare che «L'atto di classamento nell'ambito di determinazione dell'imposta dovuta secondo il principio della c.d. «**valutazione automatica**», per i trasferimenti di fabbricati non ancora iscritti al **catasto edilizio urbano** con **attribuzione di rendita**, sono impugnabili:



1. a) nel caso di **notificazione dell'atto**, in modo autonomo rispetto al successivo avviso di liquidazione, con la relativa causa che assume un carattere sicuramente pregiudiziale rispetto a quella eventuale derivata dall'**impugnazione dell'avviso di liquidazione**;
2. b) nel caso in cui l'atto non sia stato notificato o comunicato al soggetto interessato al quale, invece, sia stato notificato l'avviso di liquidazione d'imposta unitamente a questo, per cui nella causa d'impugnazione dell'**avviso di liquidazione** potranno esser fatte valere le contestazioni relative al classamento e/o all'**attribuzione della rendita**;
3. c) nel caso in cui l'atto di classamento sia stato notificato in epoca successiva alla notificazione dell'avviso di liquidazione, entrambi gli atti siano stati impugnati e pendano due distinte cause, appare indispensabile individuarne esattamente i rispettivi oggetti, ricorrendo, a seconda delle specifiche fattispecie dedotte in giudizio ed al fine di **risolvere la controversia**, agli istituti generali del rito civile, o della «pregiudizialità» con conseguente sospensione necessaria, ai sensi dell'art. 295 c.p.c., della causa pregiudicata (quella avente ad oggetto l'impugnazione dell'avviso di liquidazione), ..... ovvero della litispendenza o continenza di cause (art. 39 c.p.c.), che paiono compatibili con le speciali disposizioni del processo tributario secondo quanto disposto dall'art. 1, comma 2, d.lgs. 546/1992» (cfr. Cass. sent. n. 4509 del 10-4-2000).

Circa il **rifiuto** espresso o tacito della **restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie o interessi** o altri accessori non dovuti, si evidenzia che la **formulazione tecnica** della norma mira a conferire al silenzio dell'Amministrazione per novanta giorni dalla domanda di restituzione il valore di provvedimento negativo autonomamente impugnabile, venendo così ad attribuire a tale **inerzia** un significato tipico.

Con riferimento all'impugnabilità di tale atto, la sezione tributaria della Suprema Corte, con sentenza n. 13173 del 4-10-2000, ha escluso che l'art. 19 in commento «possa regolamentare il caso di silenzio-rifiuto su istanza di rimborso pagata a seguito di cartella di pagamento divenuta definitiva per mancata impugnazione, giacché si limita, con generale previsione, ad identificare gli **atti impugnabili** tra i quali, per l'appunto, sotto la lett. g) è annoverato anche «il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi», nel rispetto, ovviamente, delle altre disposizioni legittimanti la proposizione del ricorso sotto il profilo dei termini e degli altri presupposti».

In tema di diniego, revoca di agevolazioni o di rigetto di domande di definizione agevolata, si evidenzia che la norma in rassegna non consente la autonoma **impugnabilità di un provvedimento** tacito di rifiuto, ma richiede, a tal fine, un provvedimento espresso da parte dell'Amministrazione.



Non è, invece, un atto autonomamente impugnabile davanti al **giudice tributario** il processo verbale di constatazione di cui all'art. 52 del d.P.R. 633/1972, redatto dalla Guardia di finanza, ovvero da uffici dell'agenzia delle entrate (in tal senso, CTC dec. n. 4347 del 7-6-2001). Il contenuto di tale verbale può, quindi, essere contestato solo se ripreso in un successivo atto compreso tra quelli ritenuti autonomamente impugnabili dall'art. 19 in narrativa (cfr. al riguardo, CTP Milano sent. n. 104 del 20-5-98).

Deve segnalarsi, a tal proposito, che, a seguito della pronuncia a S. U della Corte di Cassazione n. 6315/2009, come chiarito dalla dottrina, «Accessi, ispezioni e **verifiche del Fisco** possono essere contestati davanti alle Commissioni tributarie, ma solo dopo che è stato notificato l'avviso di accertamento. La giurisdizione del giudice tributario non ha ad oggetto solo gli atti finali di imposizione (definiti come «impugnabili» dall'articolo 19 del decreto 546/1992), ma investe tutte le fasi che hanno portato alla loro adozione e formazione.

Infatti, l'eventuale **giudizio negativo** sulla legittimità o regolarità formale e sostanziale di un atto istruttorio può determinare l'annullamento di quello finale impugnato.

Tuttavia, i vizi riguardanti gli **atti istruttori** possono essere eccepiti solo con la contestazione della pretesa che pone fine all'**iter del procedimento**. Una volta concluso l'accertamento, però, gli atti istruttori lesivi di diritti soggettivi del contribuente sono autonomamente impugnabili davanti al **giudice ordinario**» (2).

Il presente articolo è tratto dal volume edito da Edizioni Simone

**SE VUOI LEGGERLO TUTTO  
ACQUISTA IL VOLUME CLICCANDO QUI**

**Note:**

(1) A. Riccioni, op. cit.

(2) S. Trovato, Ricorso in commissione contro gli atti istruttori, Il Sole 24 ore del 16-4-2009 n. 104.



*Autore immagine: procedimento e atti impugnabili di [Prilutskiy](#)*